Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3[e] chambre

Numéros 34413a+34447a du rôle
Inscrits les 23 et 28 avril 2014

Audience publique du 27 avril 2016

Recours formés par
Madame ... et consort, …
contre des bulletins de l'impôt et des décisions implicites de refus ainsi qualifiées
en matière d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, d'impôt commercial communal et d'impôt sur le revenu

---

JUGEMENT

I

Revu la requête inscrite sous le numéro 34413 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2014 par Maître Georges Krieger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de

1) la « ... » c/o Monsieur ..., demeurant à L-…,
2) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,
3) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,

tendant à la réformation, sinon à l'annulation

- des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010,
- des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 émis à l'égard de Madame ... et de son époux, Monsieur ...,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 émis à l'égard de Madame ... et de son époux, Monsieur ...,
- de décisions implicites de refus, ainsi qualifiées, du directeur de l'administration des Contributions directes suite à des réclamations,

II

Revu la requête inscrite sous le numéro 34447 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014 par Maître Georges Krieger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de

1) la « ... » c/o Monsieur ..., demeurant à L-…,
2) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,
3) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,

tendant à la réformation, sinon à l'annulation

- d'un bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2010,

- d’un bulletin d’établissement des revenus d’entreprises collectives et de copropriétés de l’année 2010,
- de décisions implicites de refus, ainsi qualifiées, du directeur de l’administration des Contributions directes suite à des réclamations,

I+II

Vu le jugement du tribunal administratif du 24 mars 2015 ;

Vu l’arrêt de la Cour administrative du 6 octobre 2015 ;

Vu les pièces versées dans les deux rôles en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Maxime Florimond, en remplacement de Maître Georges Krieger, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill, en leurs plaidoiries respectives à l’audience publique du 13 avril 2016.

Le 7 août 2013, le bureau d’imposition d’..., section des personnes physiques, de l’administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d’imposition », émit à l’égard de la « ... », les bulletins d’établissement des revenus d’entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins d’établissement », en retenant, pour l’année 2009, un bénéfice commercial de l’ordre de … euros, et en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires, dont Madame ... et Madame ..., à un quart, soit à un montant de … euros, et, pour l’année 2010, un bénéfice commercial de l’ordre de … euros, et en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires à un quart, soit à un montant de … euros.

Le même jour, soit le 7 août 2013, le bureau d’imposition émit encore à l’égard de la même copropriété les bulletins de l’impôt commercial communal des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins ICC », ayant repris ledit bénéfice commercial de l’ordre de … euros pour l’année 2009 et … euros pour l’année 2010.

Le 14 août 2013, le bureau d’imposition émit à l’égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ..., les bulletins de l’impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins IR ».

Le 21 août 2013, le bureau d’imposition émit à l’égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ..., les bulletins de l’impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins IR ».

Par un courrier de leur fiduciaire du 18 septembre 2013, les quatre indivisaires firent introduire une réclamation auprès du directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par un courrier de leur fiduciaire du 4 octobre 2013, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., firent introduire une réclamation auprès du directeur.

Par un courrier de leur fiduciaire du 4 octobre 2013, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., firent introduire une réclamation auprès du directeur contre les bulletins IR des années 2009 et 2010.

A défaut de réponse, la « ... », ainsi qualifiée, Madame ... et Madame ... ont, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2014 et inscrite sous le numéro 34413 du rôle, fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, les bulletins ICC des années 2009 et 2010, les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis les 14 et 21 août 2013 et contre des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées, suite aux réclamations des 18 septembre et 4 octobre 2013.

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014, et inscrite sous le numéro 34447 du rôle, la « ... » ainsi qualifiée, ainsi que Madame ... et Madame ... ont fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin d'établissement de l'année 2010, le bulletin ICC de l'année 2010 et contre des décisions implicites de refus du directeur ainsi qualifiées suite à leurs réclamations respectives des 18 septembre et 4 octobre 2013.

Par un jugement du 24 mars 2015, le tribunal prononça la jonction des rôles n° 34413 et 34447, déclara irrecevables les recours en réformation sinon en annulation pour autant qu'introduits au nom de la « ... », déclara irrecevable le recours en réformation, sinon en annulation inscrit sous le numéro 34447 du rôle, déclara irrecevable le recours introduit le 23 avril 2014 contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010 *omisso medio*, déclara irrecevable ledit recours pour autant que dirigé contre une décision implicite de refus du directeur, se déclara compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins ICC et IR des années 2009 et 2010 et déclara irrecevable ledit recours au motif que ces bulletins ne feraient que reprendre les bases d'imposition fixées dans les bulletins d'établissement et rejeta enfin les demandes en paiement d'une indemnité de procédure formulées par les requérants.

Par un arrêt du 6 octobre 2015, inscrit sous le numéro 36215C du rôle, la Cour administrative, après avoir constaté que les appelants critiquent le jugement dans la seule mesure où le recours a été déclaré irrecevable pour autant que dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, réforma le jugement du 24 mars 2015, au motif que c'est à tort que le tribunal a retenu que le recours inscrit sous le numéro 34413 du rôle pour autant que dirigé contre ces bulletins d'établissement est irrecevable *omisso medio*, et que c'est encore à tort que le tribunal a déclaré irrecevable le même recours pour autant que dirigé contre les bulletins ICC et IR des années 2009 et 2010 et renvoya l'affaire en prosécution de cause devant les premiers juges afin de vider le recours par rapport aux bulletins d'établissements des années 2009 et 2010, puis par voie de conséquence, par rapport aux bulletins ICC et IR relatifs aux mêmes années concernant respectivement la ... et les consorts ..., ledit arrêt étant motivé par la considération que, contrairement à ce qui avait été retenu par les premiers juges, le courrier de la fiduciaire des consorts ... du 18 septembre 2013 à l'adresse du directeur est à qualifier de réclamation portant aussi sur les bulletins d'établissement prévisés.

A défaut d'appel contre les éléments tranchés à travers le jugement du 24 mars 2015 par rapport au recours inscrit sous le numéro 34447 du rôle en ce que le recours en question a été déclaré irrecevable dans son ensemble, il convient de retenir que le tribunal reste seul saisi du recours inscrit sous le numéro 34413 du rôle et dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, des bulletins ICC et IR des années 2009 et 2010 émis respectivement à l'égard de la copropriété ... et à l'égard des époux ... et ....

A l'appui de leur recours, les demandeurs contestent la qualification de leurs revenus d'impôt commercial telle qu'effectuée par le bureau d'imposition en relation avec la vente de plusieurs parcelles leur appartenant dans un plan d'aménagement particulier.

A cet égard, ils font valoir qu'ils n'auraient pas la qualité de commerçants par nature.

En se référant à la jurisprudence administrative en la matière jurisprudence distinguant entre une activité commerciale et une administration du patrimoine privé, ils font valoir qu'ils ne seraient pas coutumiers de l'activité immobilière puisqu'il s'agirait du seul plan d'aménagement qu'ils n'auraient jamais entrepris jusqu'à présent.

Ils soulignent que l'opération envisagée concernerait des terrains se trouvant dans le patrimoine familial depuis plusieurs années, voire depuis plusieurs dizaines d'années. Outre le fait que leur activité ne serait pas permanente, elle ne pourrait être considérée que comme acte d'administration de leur patrimoine privé puisqu'elle ne serait que l'accessoire de la jouissance des fruits de leur terrain, comme il s'agirait d'éléments faisant partie du patrimoine familial depuis très longtemps et qu'ils n'auraient pas été acquis pour être revendus. Ils font par ailleurs valoir que dans un cas similaire de lotissement, la jurisprudence aurait retenu qu'une opération immobilière isolée ne pourrait être qualifiée d'activité commerciale puisqu'elle ne serait ni permanente ni participative à la vie économique générale, ni lucrative par nature, en se référant à cet égard à un jugement du tribunal administratif du 3 octobre 2011, n° 27477 du rôle.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Il fait valoir qu'au cours des années 2009/2010, les demandeurs auraient aliéné six terrains à bâtir dans un lotissement dénommé « ... » sis à ..., terrains dont ils seraient devenus propriétaires par voie de succession suite au décès de leur père en 1984. L'infrastructure de lotissement aurait été réalisée par l'intermédiaire de la société civile immobilière « ... », dans laquelle les demandeurs détiendraient 376 parts (4x94) sur 1000 et les frais en découlant auraient été refacturés aux différents lotisseurs.

Un bénéfice commercial aurait été retenu et imposé dans le chef de la société civile immobilière « ... » pour les années 2009 et 2010, imposition qui aurait été acceptée par les demandeurs puisqu'aucune réclamation n'aurait été introduite à l'encontre des bulletins d'imposition afférents.

Le 3 juillet 2013, par application du paragraphe 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », le bureau d'imposition aurait informé les demandeurs que l'activité en cause présenterait toutes les caractéristiques d'une activité commerciale, de sorte que le revenu réalisé lors de la vente des terrains serait imposable comme bénéfice commercial, de même que la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation ne serait plus applicable à partir de l'année d'imposition 2008.

Le délégué du gouvernement se réfère à l'article 14, alinéa 1er de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), pour conclure que l'activité de l'espèce, qui ne constituerait ni une exploitation agricole ou forestière, ni l'exercice d'une profession libérale, répondrait au caractère d'indépendance, puisque les demandeurs auraient déployé l'activité de lotissement afin d'en tirer un profit et qu'ils l'auraient exercé dans un but de lucre à leurs propres risques et périls.

Après avoir défini la notion de gestion de patrimoine privé, le délégué du gouvernement fait valoir que les demandeurs ne se limiteraient pas au seul acte nécessaire à la vente proprement dite de leurs terrains, mais auraient procédé à la transformation des fonds en question en terrains à bâtir, revalorisés par l'installation d'une infrastructure. Il ajoute que les différents terrains n'auraient pas été vendus en bloc à un seul acquéreur, mais que les demandeurs auraient eu l'intention de les céder pendant deux années successives à différents acheteurs, ce qui reflèterait ainsi le caractère de permanence de l'activité.

Les demandeurs mettraient dès lors en valeur un ensemble de fonds leur appartenant en tant que terrains à bâtir dans le cadre du lotissement, de sorte que l'activité déployée devrait être considérée comme dépassant les limites d'une simple gestion de patrimoine privé.

L'aliénation des terrains au cours des années 2009 et 2010 rangerait parmi les activités entreprises dans le cadre de ce projet commercial de lotissement.

Il s'ensuivrait que les quatre critères prévus à l'article 14 LIR pour qu'une activité soit constitutive d'une entreprise commerciale au sens fiscal, à savoir l'indépendance, le but de lucre, le caractère de permanence et la participation à la vie économique générale, seraient remplis en l'espèce, de sorte que la position du bureau d'imposition serait à confirmer.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs réfutent l'argumentation étatique en faisant valoir, par rapport au critère de permanence, que le projet immobilier aurait été le seul qu'ils n'auraient jamais entrepris et que l'Etat resterait en défaut de rapporter la preuve d'autres opérations immobilières susceptibles de caractériser la permanence de l'activité.

Par rapport au critère de la participation à la vie économique, ils font valoir qu'aucune publicité particulière n'aurait été faite par rapport au projet et que le nombre d'acquéreurs serait resté limité. Ils n'auraient nullement eu la volonté ni même la capacité d'entrer en relation avec un nombre important de personnes et le projet serait resté relativement confidentiel et n'aurait pas eu pour finalité d'alimenter de manière conséquente le marché de l'immobilier.

Les demandeurs soulignent encore qu'il n'y aurait eu ni acquisition ni construction, mais que les terrains se seraient trouvés dans leur propre patrimoine depuis le décès de leur père et que, pour le surplus, les terrains auraient été dans le patrimoine familial depuis plus de 50 ans.

Ils n'auraient pas acheté pour revendre, de sorte que les opérations réalisées par eux devraient être considérées comme ayant été réalisées dans le cadre d'une gestion et d'administration de leur patrimoine.

En guise de conclusion, ils soutiennent que les conditions de l'article 14 LIR pour caractériser leur activité de commerciale ne se trouveraient pas remplies.

L'article 14 LIR dispose qu'est notamment à considérer comme bénéfice commercial « *le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale* », une telle entreprise étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Outre les deux critères négatifs relatifs à l'existence d'une exploitation agricole ou forestière et à l'exercice d'une profession libérale, cette définition de l'entreprise commerciale énonce quatre signes caractéristiques, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence et 4) la participation à la vie économique générale, qui doivent être réunis cumulativement pour qu'une activité soit constitutive d'une entreprise commerciale au sens du droit fiscal.

L'activité en cause doit en outre dépasser les limites de la gestion du patrimoine privé pour pouvoir être qualifiée de commerciale. En effet, il se dégage des distinctions inhérentes aux différentes catégories de revenus que « *quelle que soit l'importance d'un patrimoine privé, les opérations de gestion y relatives ne constituent pas une activité commerciale, si les actes posés ne sortent pas du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé* » (Emile Stoffel, *Le bénéfice commercial, commentaire des articles 14-18 de la loi du 4 décembre 1967*, *in* Etudes fiscales décembre 1997, n° 109-111, p. 15, n° 14.14).

Quant au critère de la permanence de l'activité qui est notamment litigieux en l'espèce, il y a lieu de rappeler qu'il résulte à ce sujet des travaux préparatoires de la LIR concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées* », le même commentaire de l'article 14 précisant que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571^4, commentaire des articles, p. 18).

D'après les mêmes travaux parlementaires, l'élément essentiel réside partant dans la répétition d'actes similaires par le contribuable ou du moins dans son intention d'une répétition des actes constituant l'activité commerciale. Par voie de conséquence, un nombre limité des opérations concernées constitue un critère du caractère non commercial de l'activité en question tant qu'une intention de répétition dans le futur ne se dégage pas des éléments du cas d'espèce.

Il convient également de délimiter les opérations par rapport auxquelles il y a lieu de mesurer la fréquence éventuelle d'opérations dans le cadre de l'application du critère de la permanence. En effet, le critère de la permanence doit être vérifié de prime abord par rapport aux opérations qui font l'objet de l'intention de répétition du contribuable.[1]

En l'espèce, il se dégage des explications fournies par le délégué du gouvernement, non contestées à cet égard par les demandeurs, que les opérations ont consisté essentiellement en les cessions, durant les années 2009 et 2010, de six terrains à bâtir qui avaient formé partie intégrante d'un ensemble de parcelles, ayant de manière non contestée fait partie du patrimoine du père des dames ..., reçues par succession de leur père, décédé le 5 mars 1984, et étant intégrées dans un lotissement « ... », réalisé par la société civile immobilière « ... », dont il n'est pas contesté que les demandeurs ont une participation de 376 sur 1000 parts. Par contre, les demandeurs n'ont pas, d'après les éléments soumis à l'appréciation du tribunal, procédé à d'autres acquisitions, aliénations ou échanges de terrains dans le cadre du lotissement en cause afin d'en tirer un meilleur profit. Il ne se dégage pas non plus des éléments en cause que les demandeurs aient exécuté ou entamé d'autres opérations

---

[1] Cour adm. 15 mars 2016, n° 36416C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

d'acquisitions de terrains ou de lotissement en dehors du lotissement « ... ». Dans ces conditions, ces six opérations de cessions de terrains dans le cadre d'un lotissement de terrains ayant fait depuis longtemps partie du patrimoine familial ne peuvent à elles seules pas être considérées comme ayant été effectuées avec une intention de répétition en vue de constituer une source récurrente de revenus.

Certes il n'est pas contesté que les demandeurs ont, en leur qualité d'associés de la SCI « ... », participé à l'élaboration et à la mise en œuvre d'un projet de lotissement dénommé « ... » et certes ces activités présentent bien un certain degré de continuité pour s'être étendues sur plusieurs années et ont impliqué des actes de nature différente allant des démarches auprès des autorités communales jusqu'à la participation, à travers la SCI « ... », à la mise en place des infrastructures publiques du lotissement, tel que cela se dégage des pièces jointes à la réclamation du 4 octobre 2013 adressée au directeur. Cependant, tel que cela a été retenu par la Cour administrative à propos de la qualification des revenus provenant de la vente de terrains à bâtir faisant partie du même lotissement d'associés de la même société civile immobilière[2], ces démarches et ces actes ont été accomplis par les propriétaires des terrains couverts par le lotissement « ... » afin de se conformer aux exigences découlant de la législation en matière d'urbanisme communal, en l'occurrence la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain qui, dans sa teneur applicable à l'époque, exigeait en principe qu'un terrain non construit situé à l'intérieur du périmètre d'agglomération soit couvert par un plan d'aménagement particulier adopté par la commune et approuvé par le ministre de l'Intérieur avant de pouvoir être construit et que les initiateurs d'un plan d'aménagement particulier fassent exécuter à leurs frais les travaux d'infrastructures publiques pour les céder avec les surfaces correspondantes à la commune. Il s'ensuit que ces actes pris dans leur ensemble ne peuvent pas être mis à la base d'une intention de répétition en ce qu'ils forment non pas l'objet même de l'activité en cause des demandeurs, à savoir la cession de terrains à bâtir, mais plutôt des préalables imposés à la réalisation des actes qui forment l'objet réel de l'activité des intimés. Or, dès lors que l'activité réellement visée par les demandeurs ne peut pas en elle-même être considérée comme ayant été effectuée avec une intention de répétition en vue de constituer une source récurrente de revenus, les actes préparatoires imposés essentiellement par la législation d'urbanisme applicable ne peuvent pas être considérés comme témoignant de cette intention en raison de la diversité et de la longueur des démarches et actes devant être accomplis.[3]

Dès lors, le critère de la permanence ne se trouve pas vérifié en l'espèce.

Il convient encore d'examiner s'il y a eu, le cas échéant, dépassement des confins de la gestion d'un patrimoine privé.

La notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne faisant pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934. Aux termes dudit paragraphe: « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite pas auxdits exemples de jouissance susénoncés (cf. Emile STOFFEL, *Le bénéfice commercial,*

---

[2] Cour adm. 15 mars 2016, n° 36416C du rôle, précité

[3] idem

commentaire des articles 14-18 de la loi du 4 décembre 1967, *in* Etudes fiscales décembre 1997, n° 109-111, p. 15, n° 14.14). D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités de construction et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion du patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.

Or, force est de constater que les opérations immobilières litigieuses sont demeurées isolées par rapport à des terrains se trouvant dans le patrimoine familial depuis très longtemps, de sorte qu'elle doivent être considérées comme s'inscrivant valablement dans le cadre de la gestion du patrimoine privé des demandeurs en ce que l'intention de faire fructifier et de valoriser leur patrimoine peut comporter la vente de certains terrains pour lesquels une cession appert comme étant plus valorisante qu'un maintien dans le patrimoine, ce d'autant plus que cette façon de faire rejoint un souci de la politique gouvernementale tendant à voir occuper des terrains à bâtir nouvellement créés de constructions dans un délai rapproché.

Il y a lieu d'ajouter que l'Etat reproche à tort aux demandeurs de ne pas s'être limités aux seuls actes de vente de leurs terrains en bloc à un seul acquéreur en leur état antérieur mais d'avoir procédé à leur transformation en terrains à bâtir revalorisés par l'installation d'une infrastructure. En effet, également dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, le contribuable doit jouir de la liberté de valoriser au mieux les éléments de son patrimoine. Par rapport à des terrains situés à l'intérieur du périmètre d'agglomération mais constructibles seulement après l'adoption d'un plan d'aménagement particulier et la mise en place des infrastructures publiques par les initiateurs du lotissement et en présence de la réalité économique que des terrains directement constructibles peuvent être vendus à des prix largement supérieurs à ceux payés pour des terrains non encore lotissés, le contribuable doit pouvoir décider, pour autant que d'autres facteurs ne confèrent pas un caractère commercial à son activité, de participer aux mesures imposées par la législation applicable pour rendre ses terrains directement constructibles avant leur vente, sans que l'activité en découlant puisse être considérée comme dépassant les confins de la gestion du patrimoine privé de ce seul fait.[4]

Dans l'affaire précitée ayant donné lieu à l'arrêt du 15 mars 2016, la Cour administrative a encore estimé que l'interprétation extensive du concept de l'entreprise commerciale par rapport à des opérations de lotissement de terrains mise en avant par l'Etat aurait pour effet final de réserver le régime d'imposition des plus-values immobilières du patrimoine privé prévu par les articles 99*bis* et 99*ter* LIR essentiellement aux propriétaires de terrains situés, d'après la loi prévisée du 19 juillet 2004 dans sa teneur actuellement applicable, dans des quartiers existants et d'en exclure dans une large mesure les propriétaires de terrains classés par le plan d'aménagement général de la commune en cause dans un nouveau quartier soumis à l'obligation de sa soumission à un plan d'aménagement particulier « nouveau quartier » avant toute construction. Or, pareille situation légale serait de nature à soulever des questions de respect de la règle constitutionnelle de l'égalité devant la loi d'impôt et notamment celle de savoir si un classement différent de terrains dans le cadre du plan d'aménagement général d'une commune, dans un quartier existant ou dans un nouveau quartier, rend la situation d'un terrain suffisamment différente pour justifier l'application de deux régimes d'imposition foncièrement différents et entraînant des charges d'impôt largement divergentes.

[4] idem

Il découle de ces développements que l'activité des demandeurs découlant de leur participation au lotissement « ... » et de la cession des six terrains à bâtir en cause ne répond pas aux critères de la permanence et du dépassement des confins de la gestion d'un patrimoine privé. Elle ne saurait partant être qualifiée en tant que telle d'entreprise commerciale au sens de l'article 14, n° 1er LIR.

L'Etat se prévaut encore du fait qu'un bénéfice commercial a été fixé et imposé dans le chef de la SCI « ... » pour les années 2009 et 2010 et que cette qualification aurait été acceptée par les demandeurs.

S'il n'est pas contesté par les demandeurs que la SCI « ... » s'est vu qualifier ses résultats de 2009 et 2010 de bénéfices commerciaux, cette qualification fiscale dans le chef de la société civile immobilière ne saurait néanmoins emporter la conséquence de la qualification d'opération dans le cadre d'une entreprise commerciale s'agissant des cessions de terrains à bâtir litigieuses effectuées par les demandeurs durant les années 2009 et 2010, dans la mesure où aucune règle de droit positif ne prévoit que le caractère commercial de l'activité d'une entreprise commerciale collective doive rejaillir sur des opérations effectuées par un associé sur des biens de son patrimoine personnel.[5]

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que les conditions de la qualification des aliénations litigieuses d'opérations commerciales ne sont pas remplies, de sorte que les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, et par voie de conséquence également les bulletins ICC et les bulletins IR des mêmes années tels que déférés, sont à réformer dans cette mesure.

La demande en paiement d'une indemnité de procédure de 5.000 euros sur le fondement de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 telles que formulées par les demandeurs est toutefois rejetée dans la mesure où il n'est pas justifié en quoi il serait inéquitable de laisser à leur unique charge les frais non compris dans les dépens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

sur renvoi de l'arrêt de la Cour administrative du 6 octobre 2015 ;

réforme les bulletins d'établissement et les bulletins ICC des années 2009 et 2010 émis à l'égard de la « ... », ainsi que les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis respectivement à l'égard de Madame ... et de son époux ... et de Madame ... et de son époux ..., en ce que c'est à tort que le produit de vente résultant de l'aliénation des terrains litigieux sis dans le lotissement « ... » a été qualifié de bénéfice commercial ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure de 5.000 euros formulée par les demandeurs ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

---

[5] idem

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Thessy Kuborn, premier juge,

et lu à l'audience publique du 27 avril 2016 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 avril 2016
Le greffier du tribunal administratif